

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE BIHOR**

**DECIZIA Nr. _____
din _____ 2009**

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC "X" SA din Z
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bihor
sub nr. Z

Urmare adresei SC "X" SA inregistrata sub nr. Z, Directia Generala a Finantelor Publice Bihor se investeste in vederea reluarii procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a Raportului de inspectie fiscala nr. Z, pentru capetele de cerere suspendate pana la rezolvarea cauzei penale, in conformitate cu prevederile art. 214(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului Oradea prin Decizia de impunere nr. Z - partial si constatarile de la pct. 1.A, pct. 1.B lit. b) si pct. 2 lit. B.3 din Raportul de inspectie fiscala nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentand:

- Z lei - impozit pe profit;
- Z lei - taxa pe valoarea adaugata;
- Z lei - majorari de intarziere aferente;
- Z lei - penalitati de intarziere.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice Bihor este investita sa solutioneze contestatia depusa conform art. 209(1) lit. a)

din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. Z si a pct. 1.A, pct. 1.B lit. b) si pct. 2 lit. B.3 din Raportul de inspectie fiscala nr. Z intocmite de organele de control ale Administratiei Finantelor Publice a municipiului Z - Activitatea de Inspectie Fiscala, SC "X" SA aduce urmatoarele argumente:

1. Cu privire la impozitul pe profit in suma de Z lei si obligatiile accesorii aferente in suma de Z lei

- precizeaza ca la art. 4 alin.(6) lit. r) din Ordonanta Guvernului nr. 70/ 1994 si Hotararea Guvernului nr. 402/ 2000 sunt prevazute foarte clar conditiile in care cheltuielile cu serviciile sunt nedeductibile, societatea negasindu-se intr-o astfel de situatie;

- mentioneaza ca potrivit prevederilor art. 9 alin.(7) lit. s) din Legea nr. 414/ 2002 si Hotararea Guvernului nr. 859/ 2002 cheltuielile sunt nedeductibile daca nu exista un contract scris si daca serviciile nu se justifica pentru activitatea autorizata, dar in cazul de fata exista un contract scris, iar prestarea s-a efectuat pentru activitatea de baza cod CAEN 3430, mai mult instructiunile de calcul al impozitului pe profit prevad ca verificarea prestatiei se face prin analiza documentelor justificative - situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, anexand la dosar buletinele de incercari emise avand specificata seria fiecarei aeroterme verificate, documente care nu i-au fost solicitate de organele de control;

- considera ca impunerea nu este justificata, organele de control au invocat prevederi legale care nu se sustin, argumentatia se bazeaza pe consideratii personale si nu respecta principiul dublei impuneri, iar codul fiscal in vigoare si normele de aplicare spun explicit ca nu se reconsidera evidentele pentru tranzactiile intre persoane juridice romane afiliate.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma totala de Z lei si obligatiile accesorii aferente in suma de Z lei, arata ca a formulat argumente si a depus documente suplimentare pentru sustinerea legalitatii operatiunilor la punctul privind impozitul pe profit, precum si ca a achitat furnizorului aceasta taxa pe valoarea adaugata, astfel ca taxa stabilita suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala este nejustificata.

Prin adresa nr. Z, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bihor sub nr. Z, SC "X" SA ne sesizeaza privind reluarea solutionarii contestatiei, mentionand ca nu mai exista motivele invocate pentru suspendarea solutionarii, fiind comunicata solutia data de Parchetul de pe langa Judecatoria Oradea in dosarul nr. Z.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, partial, emisa in baza constatarilor pct. 1.A, pct. 1 lit. B.b) si pct. 2 lit. B.3 din Raportul de inspectie fiscala nr. Z, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice a municipiului Oradea au constatat urmatoarele:

1. Impozitul pe profit

SC "X" SA din Z in perioada octombrie 2001 - decembrie 2002 a inregistrat in contabilitate si a dedus la calculul profitului impozabil cheltuieli cu prestari de servicii (verificare aeroterme) in suma de Z lei in baza contractului nr. Z incheiat cu SC "A" SRL din Z si a facturilor fiscale nr. Z emise in perioada2001 -2002.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca aceasta operatiune nu a avut loc, tinand seama ca la sediul SC "Z" SRL nu au gasit niciun reprezentant, in fisa fiscala si bilanturile contabile depuse pe anii 2001 si 2002 societatea nu figura ca platitoare de impozit pe salarii, deci nu a avut salariati, nu avea in dotare aparatura pentru verificarea aerotermelor, veniturile sale au provenit in intregime de la SC "Z" SA unic asociat la SC "A" SRL, etc., precum si potrivit adresei nr. Z prin care Brigada de Combatere a Criminalitatii Organizate Z a confirmat in urma activitatilor de cercetare penala intreprinse faptul ca SC "A" SRL nu a desfasurat activitatea-obiect al contractului de prestari servicii incheiat cu firma partenera, solicitand stabilirea obligatiilor bugetare aferente acestor operatiuni nereale.

Ca urmare, au procedat la recalcularea profitului impozabil cu cheltuielile nedeductibile privind prestarile de servicii de la SC "A" SRL, rezultand diferenta de impozit pe profit de plata in suma de Z lei, iar pentru neplata la termen a acestuia au stabilit majorari de intarziere in suma de Z lei pana la data de Z si penalitati de intarziere in suma de Z lei calculate pana la data de2005.

2. Taxa pe valoarea adaugata - organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata

inregistrata in perioada2001 -2002 in suma totala de . lei pe baza facturilor fiscale de prestari de servicii de la SC "A" SRL.

Pentru neplata la scadenta a taxei pe valoarea adaugata au calculat majorari de intarziere in suma de Z lei pana la data de Z si penalitati de intarziere aferente in suma de Z lei pana la2005.

III. Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "X" SA cu sediul in Z, Z nr. Z, este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului Z sub nr. Z si are codul unic de inregistrare Z

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Bihor se poate investi cu solutionarea fondului cauzei privind legalitatea stabilirii obligatiilor fiscale in suma totala de Z lei constand in impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si a accesoriilor aferente prin Decizia de impunere nr. Z, in conditiile in care prin Rezolutia din Z Parchetul de pe langa Judecatoria Z a dispus neinceperea urmaririi penale ca urmare a constatarii prescriptiei raspunderii penale.

Prin adresa inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bihor sub nr. Z SC "Z" SA din Z solicita pe baza Rezolutiei Parchetului de pe langa Judecatoria Z din data de Z in dosarul nr. Z, de aceasta data fiindu-ne confirmat telefonic faptul ca, aceasta a ramas definitiva, reluarea solutionarii pe cale administrativa a contestatiei depuse impotriva Deciziei de impunere nr. Z pentru capetele de cerere privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adaugata si obligatiile accesorii aferente, in suma totala de Z lei, rezultate din prestarile de servicii cu SC "A" SRL din Z considerate operatiuni care nu au avut loc, suspendata de noi prin Decizia nr. Z pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, intrucat cauza a facut obiectul cercetarii penale.

Din Rezolutia pronuntata de Parchetul de pe langa Judecatoria Oradea la data de Z in dosarul nr. Z se retine faptul ca, s-a dispus neinceperea urmaririi penale fata de d-nul Z, directorul general al societatii, constatandu-se intervenirea prescriptiei raspunderii penale pentru faptele in cauza, si anume ca:

"[...] Sub aspectul continutului lor aceste fapte se circumscriu infractiunii de evaziune fiscala prev. de art.9 lit.c din Legea 241/ 2005 respectiv evidentierea in actele contabile sau in alte documente legale a cheltuielilor care nu au la baza operatiuni reale ori evidentierea altor operatiuni fictive.

Acest text de lege se regasea si in art.13 din Legea 87/ 1994.

Avand in vedere succesiunea celor doua legi in timp pe parcursul cercetarii penale, consideram ca din punct de vedere al aplicarii legii in timp vom retine ca aplicabil art. 13 din Legea 87/ 1994 intrucat are limite de pedepse mai reduse decat incriminarea din art. 9 lit.c din Legea 241/ 2005, fiind asadar mai favorabila faptuitorilor.

In raport de aceasta situatie de fapt **constatam intervenirea prescriptiei raspunderii penale** pentru infractiunea prev. de art. 13 din Legea 241/ 2005 cu aplic. art. C.pen. in temeiul art. 122 al. 1 lit. d C.p.rap. la art. 10 lit. g C.p.p."

In reluarea solutionarii pe cale administrativa sunt incidente prevederile art. 184 alin.(3) devenit art. 214 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

“Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu.”

Asadar, asupra fondului cauzei, respectiv daca operatiunile reprezentand serviciile de verificare aeroterme au avut sau nu loc, organele de cercetare penala nu s-au pronuntat constatand prescriptia raspunderii penale.

De subliniat este faptul ca, inspectia fiscala s-a intins pe 3 ani calendaristici, respectiv a inceput in perioada Z si s-a incheiat in perioada2007 cu emiterea Deciziei de impunere nr. Z, organele de inspectie fiscale limitandu-se doar la enumerarea unor facturi din anii 2001 si 2002 pe care le-au considerat ca au fost emise pentru operatiuni care au avut ca scop transferarea veniturilor de la SC “X” SA la SC “X” SRL in vederea impozitarii ca impozit pe veniturile microintreprinderilor si au calculat in sarcina SC “X” SA obligatiile fiscale de plata pe anii 2001 si 2002 constand in impozit pe profit in suma de Z lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei si obligatii accesorii aferente in suma de Z lei.

Fata de cele aratate, in drept, se face aplicarea dispozitiilor art. 91 alin.(1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad ca:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin.(1) incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel.”

Potrivit prevederilor Codului de procedura fiscala, ca regula generala, la data efectuării inspectiei fiscale, dreptul organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani. Prin exceptie de la aceste prevederi legale, termenul de prescriptie se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand a inceput sa curga, asa cum se precizeaza la art. 199 alin. 3, devenit in prezent 231, din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: **“Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand au inceput sa curga.”**

Acestea sunt dispozitii cu caracter general care reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare si pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse legilor vechi, ca exceptie expresa de la principiul neretroactivitatii.

In conformitate cu aceste prevederi legale prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare de plata se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data la care s-a nascut creanta fiscala.

Norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva pentru creantele nascute anterior datei de 01.01.2004, data intrarii in vigoare a Codului de procedura fiscala, este Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art. 21 precizeaza:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale de a stabili diferente de impozite si majorari de intarziere pentru neplata in termen a acestora, precum si de a constata contraventii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele ale caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competenta organelor de control fiscal sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, pentru o perioada impozabila se prescrie dupa cum urmeaza:

a) in termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;

b) in termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plata a impozitului, in cazul in care legea nu prevede obligatia depunerii declaratiei;

c) in termen de 5 ani de la data comunicarii, catre contribuabil a impozitului stabilit de organele fiscale sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale in conditiile prevazute de lege.”

Asadar, termenul de prescriptie curge potrivit prevederilor art. 21 lit. b) din Ordonanta Guvernului nr. 70/ 1997 privind controlul fiscal, de la data la care au expirat termenele legale de plata ale impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata pe perioada verificata.

Prin urmare, termenul de 5 ani privind dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatiile fiscale de plata, in situatia noastra, se implineste in cursul anului 2006 pentru facturile in cauza din 2001 si in cursul anului 2007 pentru cele din 2002.

Conform art. 22 din Ordonanta Guvernului nr. 70/ 1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 se intrerup:

a) in cazurile si in conditiile stabilite de lege pentru intreruperea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) la data depunerii de catre contribuabil a declaratiei fiscale, dupa expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efectuarii, de catre contribuabil, a unui act voluntar de recunoastere a impozitului datorat, inclusiv plata integrala sau partiala a acestuia;

d) la data comunicarii, catre contribuabil, a unor diferente de impozit stabilite de organele fiscale ca urmare a actiunilor de control.”

Or, in speta, Decizia de impunere nr. Z prin care organele de inspectie fiscala au stabilit obligatiile fiscale suplimentare de plata constand in impozit pe profit in suma de Z lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei, a fost comunicata societatii la data de Z, ulterior datei la care se implinea termenul de 5 ani privind dreptul organelor de control de a stabili diferente.

Tinand seama ca, prin termen de prescriptie se intelege intervalul de timp stabilit de lege inaintea caruia trebuia exercitat dreptul la actiune sub sanctiunea pierderii acestui drept, dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii de plata la bugetul de stat prin Decizia de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, partial, emisa in baza constatarilor pct. 1.A, pct. 1 lit. B.b) si pct. 2 lit. B.3 din Raportul de inspectie fiscala nr. Z, se afla sub incidenta prescriptiei.

Totodata, consideram necesar sa amintim ca la art. 105 alin.(4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,cu modificarile si completarile ulterioare, se mentioneaza ca:

“In situatia in care din instrumentarea cauzelor penale de catre organele competente nu rezulta existenta prejudiciului, reverificarea dispusa in temeiul alin.(3) nu este urmata de emiterea deciziei de impunere.”

Avand in vedere cele mentionate, precum si exceptia de fond ridicata de Parchetul de pe langa Judecatoria Z prin Rezolutia din2008, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta asupra fondului cauzei, respectiv asupra legalitatii stabilirii diferentelor de impozite si taxe datorate bugetului de stat, mai inainte ca organele de inspectie fiscala sa analizeze efectele prescriptiei in situatia de fata, pornind asa cum am aratat in cuprinsul prezentei decizii, de la norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva pentru creantele nascute anterior datei de 01.01.2004, data intrarii in vigoare a Codului de procedura fiscala.

Potrivit considerentelor precizate, se impune desfiintarea Deciziei de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala constand in impozit pe profit in suma de Z lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei, majorari de intarziere aferente in suma totala de Z lei si penalitati de intarziere in suma de Z lei, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care specifica:

"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele decizie de solutionare."

In termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii de desfiintare, organele de inspectie fiscala urmeaza sa reanalizeze legalitatea stabilirii obligatiilor fiscale pe anii 2001 si 2002 tinand seama de solutia pronuntata de Parchetul de pe langa Judecatoria Z prin Rezolutia din 22 mai 2008, de toate documentele de la dosar si de considerentele precizate, in conformitate cu prevederile legale in materie si dispozitiile pct. 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul nr. 519/ 2005 al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare fiscala, unde se precizeaza:

"Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada

si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 210(1) si art. 216(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. Z privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, respectiv pentru impozitul pe profit in suma de Z lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de Z lei, majorari de intarziere in suma de Z lei si penalitati de intarziere in suma de Z lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze potrivit considerentelor precizate in prezenta decizie.

DIRECTOR EXECUTIV,

